

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS
FINANCIEROS

DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADE

Trabajo Fin de GRADO



LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL



Autor: Lozano Batanero, Nuria

Tutor: Galán Ruiz, José Javier

Madrid, diciembre de 2019

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	3
2.	EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN	5
2.1.	EL ORIGEN DEL CONVENIO: EL CONCEPTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	5
2.2.	CONCEPTO Y ESTRUCTURA DEL CONVENIO	6
2.2.1.	Concepto.....	6
2.2.2.	Estructura del convenio	7
2.3.	NEGOCIACIÓN Y TRAMITACIÓN DEL CONVENIO.....	10
2.3.	LOS CONVENIOS SUSCRITOS POR ESPAÑA	10
3.	MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	11
3.1.	MÉTODO DE IMPUTACIÓN	12
3.2.	MÉTODO DE EXENCIÓN	13
3.3.	OTROS MÉTODOS.....	14
4.	LOS MODELOS DE CONVENIO	15
4.1.	ANTECEDENTES HISTÓRICOS	15
4.2.	EL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS	16
4.3.	OTROS CONVENIOS MODELO.....	18
5.	LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	20
5.1.	LOS CONFLICTOS DE INTERPRETACIÓN	20
5.1.1.	La controversia entre las reglas de interpretación del convenio de Viena y el artículo 3.2 del convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.....	20
5.1.2.	La relevancia de los comentarios al modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos	22
5.3.	EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO	24
5.2.	LA INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO. EL ARBITRAJE INTERNACIONAL	26
5.2.1.	Causas de la insuficiencia del procedimiento amistoso.....	26
5.2.2.	El arbitraje internacional	27
6.	EL PROYECTO BEPS	29
6.1.	INTRODUCCIÓN AL PROYECTO BEPS.....	29
6.2.	ACCIÓN 15 DEL PLAN BEPS: EL CONVENIO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR DETERMINADAS MEDIDAS CONVENCIONALES FRENTE A LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y LA TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS.....	31
6.3.	ACCIÓN 14 DEL PLAN BEPS: MEJORA DE LA EFECTIVIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS	32
7.	CONCLUSIONES.....	34
8.	BIBLIOGRAFÍA	36
9.	ANEXOS	38

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CDI	Convenio de doble imposición
CML	Convenio Multilateral para implementar medidas convencionales frente a la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios
CVSDT	Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969
ECOSOC	Consejo Económico y Social de la Organización de Naciones Unidas
G20	Grupo de los 20
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
MC	Modelo de Convenio
MC E.E.U.U.	Modelo de Convenio de los Estados Unidos.
MC OCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
MC ONU	Convención Modelo de la Organización de Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo
TJUE	Tribunal de Justicia de las Unión Europea
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

Los intercambios de bienes, capitales y servicios entre países, y su regulación tributaria, han sido objeto de interés de grandes especialistas en el ámbito económico a lo largo de los años. Este proceso, denominado globalización, sacudió la normativa fiscal de los estados, estableciendo una necesidad de crear una rama común en el derecho tributario de forma universal. Así, el derecho tributario internacional se define como “*aquella rama del Derecho Internacional cualificada por la naturaleza tributaria de las relaciones entre Estados que en ese Derecho se regulan*” (SÁINZ DE BUJANDA, F. 1960)¹.

El derecho tributario internacional, según RIBES RIBES, A. (2003: 26), conoce de su existencia tras la Primera Guerra Mundial, cuando las interacciones tributarias entre los diferentes estados llevaron a dificultades de coordinación entre las normas de un país u otro. Dada esta cuestión, nacieron los primeros acuerdos bilaterales para corregir la doble imposición entre estados pertenecientes a la antigua Sociedad de Naciones. Dicho de otro modo, así fue como nacieron los primeros CDIs, calificados como un sistema normativo tributario armonizado².

El Estado español ha tenido que adaptarse a estas nuevas situaciones comerciales y tributarias mediante la actualización de la normativa fiscal interna propia del país. La LIRNR fue la primera norma fiscal sobre tributación internacional existente en España, separándose de su anterior regulación en la LIRPF y de la LIS, aún cuando continúa remitiéndose a las mismas en algunas disposiciones. Otras de las normas españolas, relevantes para el área de tributación fiscal internacional, son el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Sin embargo, al no ser suficiente con una regulación interna, España hecho hincapié en la ampliación de su red de CDIs con los diferentes estados, puesto que éstos abarcan una mejor regularización de una mayor cantidad de impuestos y los MC facilitan el apoyo

¹Citado por Ribes Ribes, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional, interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, p. 26.

² Ribes Ribes, A., *op. cit.*, 2003, p. 26.

a la negociación entre países, actualmente relevante por el contexto internacional establecido.

Con el presente trabajo se pretende remarcar la relevancia del derecho tributario internacional en el mundo actual mediante el estudio de su principal fuente, el CDI, como método de conexión entre estados y de protección de contribuyentes de forma internacional. En adición, se realizará un análisis exhaustivo de las dificultades de interpretación y aplicación de éstos, y cómo los organismos internacionales buscan a lo largo de los años nuevas medidas de control fiscal internacional.

Siguiendo un orden de estudio, en primer lugar se indicarán los orígenes, características y negociación de los CDIs, para seguidamente examinar los métodos de eliminación de la doble imposición internacional. Posteriormente, se enfatizará en los diferentes MC, con especial mención al MC OCDE y breve comentario al resto de ellos. A continuación, se expondrán los principales problemas de interpretación y aplicación de los MC, indicando los conflictos de prevalencia de las reglas de interpretación generales y específicas de los CDIs, los procedimientos utilizados para su resolución y las debilidades de éstos últimos. Finalmente, se abordará la cuestión del novedoso proyecto BEPS, su CML y sus Acciones para mejorar los procedimientos de resolución de controversias. El trabajo se cerrará con unas conclusiones sobre la relevancia de los CDI y la necesidad constante de mejorar los mecanismos que incluye, y sobre la aproximación a las novedosas medidas de control fiscal que elaboran actualmente los organismos internacionales.

2. EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN

2.1. EL ORIGEN DEL CONVENIO: EL CONCEPTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Cuando la generación de rentas, mobiliario e inmobiliario, y rendimientos de capital por una misma o varias actividades empresariales se encuentran sujetas a la misma tributación por parte de diferentes jurisdicciones fiscales, hablamos de doble imposición internacional. La sujeción internacional a una u otra tributación viene dada por dos principios básicos: el principio de residencia, y el principio de territorialidad. El primero implica la sujeción de la renta mundial de un residente o nacional de un país determinado, con independencia de la procedencia de estas rentas. El segundo hace referencia precisamente a la fuente de la renta, estando sujetas la renta mundial de aquellos residentes y/o no residentes que ejerzan actividades económicas en un territorio determinado. España ha establecido el criterio de territorialidad para la toma de decisiones fiscales, recogido en el artículo 11 de la LGT³.

La existencia de múltiples criterios de sujeción fiscal es una de las principales causas del nacimiento de la doble imposición. Si una misma persona es residente en un país, y genera rentas en él, pero a su vez obtiene otras en otro estado, entonces existe una confrontación entre los dos mencionados principios. Es decir, cada territorio elabora su propia normativa tributaria interna, lo que produce, gracias al fenómeno de internacionalización de las relaciones económicas, una superposición de soberanías fiscales, ya que mientras un estado puede escoger el principio de territorialidad como base de su legislación, otro puede elegir el principio de residencia, y de esta forma se genera una doble imposición. Otra de estas causas es la diferente determinación de la base imponible: algunos estados establecen criterios distintos en cuanto al entendimiento del concepto de beneficio fiscal o no interpretan de la misma manera los supuestos de sujeción impositiva⁴.

³ Rubio Guerrero, J.J. (2001): “Los Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en T. Cordon Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 44.

⁴ Rubio Guerrero, J.J., *op. cit.*, 2001, pp. 45-46.

De esta forma, el derecho tributario internacional entiende que la doble imposición vulnera el derecho de igualdad del contribuyente, ya que un mismo sujeto no debería tributar dos veces por el mismo concepto, además de su libertad comunitaria, puesto que discriminaría a aquellas personas que realizan operaciones transfronterizas frente a las que las realizan bajo una única jurisdicción. En añadido, se entiende perjudicado el sistema económico de los estados, al limitar la inversión y comercio internacional por la existencia de esta doble tributación⁵.

Las Administraciones fiscales vieron la necesidad de crear unos instrumentos para eliminar la doble imposición ante tal situación. Algunas de ellas, con carácter unilateral, eran simples medidas de deducción de la doble imposición. Otras, con carácter bilateral, se han convertido en las herramientas más populares. La medida bilateral más conocida, y principal tema de este trabajo, es el CDI.

Los CDI tienen como objetivo, además de la eliminación de la cuestión que trata este capítulo, la prevención del fraude y evasión fiscales, gracias a un sistema de intercambio entre estados de información sobre las operaciones fiscales de sus territorios. Indirectamente, los CDI protegen la seguridad jurídica de los contribuyentes que han visto vulnerados sus derechos y libertades comerciales esenciales, a la vez que promueven las relaciones económicas entre los distintos países⁶.

Así, se puede afirmar que el nacimiento de los CDI viene dado por la existencia de un problema como la doble imposición internacional, y estos son un método de regulación del sistema fiscal transfronterizo y de protección de los contribuyentes que se ven en situación de inseguridad jurídica ante las operaciones comerciales comunitarias.

2.2. CONCEPTO Y ESTRUCTURA DEL CONVENIO

2.2.1. Concepto

Los CDI se pueden definir como aquellos “*acuerdos internacionales entre dos Estados, mediante los que se produce una renuncia a un ámbito de soberanía fiscal, con*

⁵ Herrera Molina, P. M. (2009): *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p.303.

⁶ Pastor García-Moreno, M. (2001): “Los Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en T. Cerdón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 69.

el fin de garantizar a los contribuyentes la eliminación de la doble imposición internacional” (PASTOR GARCÍA-MORENO, M. 2001: 73)⁷.

En cuanto a su naturaleza jurídica, estos se consideran tratados internacionales que, una vez aprobados, se integran en el ordenamiento jurídico interno de cada uno de los países. Generalmente, esta fuente del derecho tiene primacía sobre la normativa interna de cada estado⁸.

2.2.2. Estructura del convenio

La casi totalidad de los CDI poseen una estructura muy similar –ya que la mayoría de ellos siguen el MC OCDE–, componiéndose generalmente de 31 artículos⁹.

En primer lugar se indica el ámbito de aplicación del convenio, teniendo en cuenta la residencia (ámbito de aplicación subjetivo) o los impuestos a los que éste se aplica, como la renta o el patrimonio, en ambos estados contratantes (ámbito de aplicación objetivo).

Seguidamente, se definen algunos conceptos utilizados a lo largo del CDI, llamándose el apartado “*definiciones generales*”, tales como los conceptos de persona residente y los establecimientos permanentes.

El tercer capítulo del CDI comenta de forma resumida el reparto de las potestades fiscales en función de las categorías tributarias establecidas en dicho CDI. Tal y como expone MEDINA CEPERO (2003: 77), se puede denominar este título como “*parte específica de los convenios*”, y las rentas a las que hace mención son los siguientes: los rendimientos inmobiliarios, los beneficios empresariales, los beneficios derivados de la navegación marítima, interior y aérea, las rentas procedentes de las empresas asociadas, los dividendos, los intereses, los cánones, las ganancias de capital, las rentas del trabajo, las participaciones de consejeros, las rentas derivadas de artistas y deportistas, las pensiones, las rentas derivadas de las funciones públicas, de los estudiantes o personas en prácticas, y por último las rentas remanentes y el patrimonio.

⁷ Pastor García-Moreno, M., *op. cit.*, 2001, p. 73.

⁸ Pastor García-Moreno, M., *op. cit.*, 2001, p. 74.

⁹ Toda la estructura del CDI viene dada por Medina Cepero, J.R. (2003): *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, Barcelona, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad.

A este apartado le siguen los métodos de eliminación de la doble imposición, de los cuales haremos mención más adelante.

A continuación, el siguiente capítulo versa sobre las “*disposiciones especiales*” más relevantes de los CDI. Se trata de los principios en los que se basa todo MC, y son la no discriminación, el procedimiento amistoso y el intercambio de información. El principio de no discriminación prevé que “*los nacionales de un Estado no serán sometidos una tributación menos favorable en el otro Estado que los nacionales de dicho Estado que se encuentren en las mismas condiciones*” (MEDINA CEPERA, J. R. 2001: 67). Se expresa en términos de nacionalidad y no de residencia, además de englobar todos los impuestos de los estados y no sólo a los pertenecientes al ámbito del CDI. Para resolver las controversias de su interpretación y/o aplicación, los CDI proponen un procedimiento jurisdiccional propio: el procedimiento amistoso, medida que permite que las diferentes administraciones fiscales resuelvan de forma rápida y sin necesidad de acudir a vías judiciales diplomáticas la imposición sufrida por un contribuyente no acorde con el MC instaurado¹⁰. El intercambio de información permite a las autoridades fiscales de los estados transmitir información confidencial a otros sobre los impuestos contemplados en el CDI.

Posteriormente, la asistencia a la recaudación, el tratamiento fiscal de los diplomáticos y cónsules, la limitación de los beneficios y la extensión territorial son explicados en el MC, siendo la inclusión de estos apartados la más reciente.

Finalmente, se establecen las “*disposiciones finales*”, en las que se indican tanto la entrada en vigor y como la denuncia del CDI. En principio, la vigencia de un CDI es indefinida mientras este no se denuncie por algún estado.

La tabla nº1 refleja de una forma más gráfica la estructura general de un CDI¹¹, el orden de los artículos y las disposiciones que en ellos se manifiestan.

¹⁰ Abeniacar Arias, P. (2008): “Sobre el Reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los Convenios para evitar la doble imposición”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, vol.21-2008, p. 79.

¹¹ Algunos CDI no siguen exactamente esta misma estructura. Pero por norma general, los Estados utilizan este tipo de Modelo.

Tabla n°1: Estructura de un CDI del MC OCDE¹², actualizado a 2017

Número de artículo	Disposición
Artículo 1	Ámbito subjetivo
Artículo 2	Ámbito objetivo
Artículo 3	Definiciones y normas de interpretación
Artículo 4	Concepto de residencia
Artículo 5	Concepto de establecimiento permanente
Artículo 6	<i>Rentas inmobiliarias</i>
Artículo 7	<i>Beneficios empresariales</i>
Artículo 8	<i>Transporte marítimo, aéreo e interior</i>
Artículo 9	<i>Empresas asociadas</i>
Artículo 10	<i>Dividendos</i>
Artículo 11	<i>Intereses</i>
Artículo 12	<i>Cánones</i>
Artículo 13	<i>Ganancias de capital</i>
Artículo 14	<i>[Suprimido]</i>
Artículo 15	<i>Rentas del trabajo dependiente</i>
Artículo 16	<i>Remuneración de consejeros</i>
Artículo 17	<i>Artistas y deportistas</i>
Artículo 18	<i>Pensiones y anualidades</i>
Artículo 19	<i>Funcionarios públicos</i>
Artículo 20	<i>Estudiantes o personas en prácticas</i>
Artículo 21	<i>Otras rentas</i>
Artículo 22	<i>Patrimonio</i>
Artículo 23	Eliminación de la doble imposición
Artículo 24	Principio de no discriminación
Artículo 25	Procedimiento amistoso
Artículo 26	Intercambio de información
Artículo 27	Asistencia en la recaudación
Artículo 28	Agentes diplomáticos y de oficinas consulares
Artículo 29	Limitación de beneficios
Artículo 30	Extensión territorial
Artículo 31	Entrada en vigor
Artículo 32	Denuncia

Fuente: Agencia Tributaria

¹² Lo redactado en cursiva corresponde a la denominada “parte específica” explicada previamente; lo demás, sería la “parte general”.

2.3. NEGOCIACIÓN Y TRAMITACIÓN DEL CONVENIO

El proceso que concluye con la entrada en vigor del CDI se compone de dos fases: la redacción del borrador, y la negociación y posterior firma del mismo.

La etapa de preparación consiste simplemente en el acuerdo entre países de crear un CDI. Se elabora un borrador del texto del CDI a modo de voluntad de negociación por parte de un estado, que se lo transmite al otro, y este lo estudiará y decidirá si tiene interés o no en su creación. En esta fase, también se examinarán las diferencias que pudiesen dar lugar a posibles conflictos entre estos dos estados y se establecerán los objetivos prioritarios para su resolución y los puntos de interés del texto del CDI.

La negociación del CDI se lleva a cabo a través de varias reuniones entre las delegaciones de los estados, denominadas rondas, en las que se discute la proposición. Se requieren como mínimo dos rondas por CDI, y su duración es de una semana aproximadamente. Al final de las mismas, se redactarán las actas dónde se indican las conclusiones y/o los puntos pendientes de determinación, estos últimos discutidos en una nueva ronda celebrada de forma expresa para ello. Tras esto, el texto del CDI es rubricado por cada uno de los estados y se procede finalmente a su entrada en vigor.

2.3. LOS CONVENIOS SUSCRITOS POR ESPAÑA

Actualmente existen alrededor de 3.500 CDIs en el mundo, teniendo España este tipo de acuerdos con 95 países a día de hoy, como se puede observar en el Anexo 1.

Al guiarse prácticamente la totalidad de éstos por el MC OCDE, del que hablaremos más adelante, parecería que con la simple lectura de uno ya se conocería el contenido de los demás. Pero este pensamiento es erróneo. Tal y como nos expresa CUBERO TRUYO, A. M. (2003)¹³, algunos de los CDI no contienen cláusula de no discriminación (Australia) o de intercambio de información (Suiza), e incluso existen algunos que poseen una cláusula de imputación de impuestos no abonados (Argentina, Marruecos o Cuba, entre otros), o aquellos que versan únicamente sobre el impuesto de la renta y no contemplan un acuerdo sobre la imputación patrimonial (Albania, Australia, Barbados,

¹³ Cubero Truyo, A. M. (2003): *Convenios de Doble Imposición*, Valencia, Tirant lo Blanch Textos Legales, p. 11.

Corea del Sur, Filipinas, Hong Kong, Irlanda, Jamaica, Malasia, Omán, Pakistán, Portugal, República Dominicana, Senegal, Singapur, Tailandia, Trinidad y Tobago, Turquía, y Vietnam)¹⁴.

Durante el año 2018, se han aprobado ciertas modificaciones y/o renegociaciones de los CDIs españoles. Se publicaron 2 Protocolos de modificación del CDI firmado con Bélgica, y se ha renegociado un nuevo CDI con Finlandia. Se han creado dos nuevos CDIs con E.E.U.U. y Japón, pero aún no han entrado en vigor. Asimismo, se han publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales los CDIs de Cabo Verde y Rumanía¹⁵.

3. MÉTODOS DE ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

La doble imposición ha de ser corregida dada la inseguridad jurídica y desprotección fiscal que ocasiona a los contribuyentes. Ésta puede considerarse de dos tipos, económica y jurídica, dependiendo de si existe identidad en el sujeto pasivo o en la renta: hablamos de doble imposición jurídica cuando un mismo sujeto pasivo obtiene rentas gravadas en dos jurisdicciones diferentes –como residente y como no residente–, mientras que la económica correspondería a una misma renta¹⁶ gravada en dos estados distintos. Estos conceptos se encuentran regulados respectivamente en los artículos 31 y 32 de la LIS.

En ambos casos, y con independencia del tipo que se trate, si la doble imposición es internacional, los estados tendrán que ponerse de acuerdo sobre qué métodos utilizar para eliminarla. Así, en los CDIs podemos ver varias clases de mecanismos de corrección: los más populares son el método de imputación, con sus singulares cláusulas, y el método de exención; el método de deducción o el método de tipo impositivo especial son un particular tipo de métodos no establecidos en los MC, pero utilizados por algún que otro estado contratante.

¹⁴ Para examinar todos los países con los que España tiene CDI, véase el Anexo 1 de este estudio.

¹⁵ Agencia Tributaria (octubre 2019): *Convenios de doble imposición (23-10-2019)*.

¹⁶ Se hace referencia a los dividendos.

3.1. MÉTODO DE IMPUTACIÓN

Mediante el método de imputación, recogido en el artículo 23 B del MC OCDE, tanto la renta como el impuesto abonado en el extranjero por ésta se integran en la base imponible del impuesto personal del contribuyente, para posteriormente permitirse la deducción de ese impuesto extranjero en la cuota íntegra. Esta deducción puede estar limitada o no¹⁷.

Cuando no existe ninguna traba a su deducción, hablamos del método de imputación plena o íntegra. Como su denominación indica, en este caso la deducción en la cuota del impuesto pagado en el extranjero es total. Por el contrario, si la imputación es limitada u ordinaria, no podrá deducirse el impuesto completamente, sino que el contribuyente se deducirá la menor de las siguientes cantidades: el impuesto satisfecho en el país extranjero o lo que hubiese tenido que pagar en el correspondiente estado de residencia. Para que este último tipo de imputación se aplique, será necesario que los impuestos de los dos estados en cuestión sean de naturaleza idéntica o análoga, además de que la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducirse debe haber sido satisfecha correctamente en el país extranjero¹⁸.

Este último método es el más extendido dentro de los países industrializados, ya que, además de proporcionarles ingresos fiscales y preservar la equidad horizontal¹⁹, anula la inversión en estados diferentes al de la residencia del contribuyente. Sin embargo, los países en vía de desarrollo se sienten en desventaja competitiva en cuanto a fiscalidad internacional, dado que consideran que este mecanismo nubla los beneficios fiscales otorgados por ellos mismos y, por consiguiente, desincentiva la inversión de los agentes económicos en sus jurisdicciones²⁰.

Con el objetivo de incentivar la inversión en esos estados de menor desarrollo económico, es posible añadir, dentro del método de imputación, dos tipos de cláusulas en los CDIs.

¹⁷ Gómez de la Torre del Arco, M. (2016): “El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIX (nº49), p. 409.

¹⁸ Sánchez García, N. (2000): “la Doble Imposición Internacional”, *Revista de treball, economia i societat*, Nº16, p. 32.

¹⁹ Todos y cada uno de los residentes de un mismo país tributarían bajo el mismo criterio, con independencia de la procedencia del impuesto extranjero pagado.

²⁰ Romero Flor, L.M. (2007): *Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos*, Universidad de Castilla-La Mancha, Centro Internacional de Estudios Fiscales, p. 7.

Una de ellas es la cláusula de *tax sparing* o de imputación del impuesto no pagado, que permite la deducción del impuesto nominal extranjero, no satisfecho por el estado de residencia. Es decir, esta cláusula implica que el estado de residencia pueda deducirse el impuesto de la fuente de la renta extranjera, pero sin éste haber sido abonado por razones de política económica o por haber sido declarados exentos en ese estado, como una bonificación fiscal ofrecida. Una variante de ésta es el *matching credit* o imputación equivalente, que supone una deducción por el país de residencia por los impuestos exonerados en un mayor porcentaje al aplicado en el estado de la fuente de la renta²¹.

La segunda cláusula se denomina *underlying tax credit* o crédito por impuesto subyacente, y sirve para eliminar la doble imposición económica mediante la compensación de impuestos extranjeros. De esta forma, tal y como expone RUBIO GUERRERO, J. J. (2003: 49)²², “*puede admitirse que un accionista se beneficie en su país de residencia de un crédito fiscal por los impuestos pagados por la sociedad extranjera respecto de sus beneficios (Impuesto sobre Sociedades), en la parte correspondiente al dividendo percibido, y ello además del crédito fiscal que el corresponde por la doble imposición jurídica que supone la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos*”.

3.2. MÉTODO DE EXENCIÓN

El artículo 23 B del MC OCDE define el método de exención cómo aquel que permite, tal y como se indica en su denominación, la exención de las rentas o impuesto satisfechos en el extranjero en la base imponible del estado de residencia. Dicho de otra forma, este concepto simbolizaría que para este estado esas rentas no hubiesen existido, ya que entiende que las mismas ya han sido gravadas en el país de la fuente. Otra forma de referirse a este mecanismo es “*método de reparto*”, dado que al ser declarado exento en el país de residencia, “*se reparte el hecho imponible con el Estado de la fuente*” (GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. 2016: 411)²³.

En este método también se distinguen dos modalidades. El método de exención integral hace referencia al rechazo del país de residencia de tributar por las rentas

²¹ Rubio Guerrero, J. J., *op. cit.*, 2001, p. 48.

²² Rubio Guerrero, J. J., *op. cit.*, 2001, p. 49.

²³ Gómez de la Torre del Arco, M., *op. cit.*, 2016, p. 411.

extranjeras, quedando estas plenamente exentas. En la modalidad denominada como con progresividad, atribuida exclusivamente a aquellos impuestos del mismo carácter como el IRPF, se añaden las rentas extranjeras exentas a la base imponible con la finalidad de establecer el tipo de gravamen a aplicar para el resto de rentas, para después ser excluidas²⁴.

Este método es criticado por algunos expertos por el entendimiento de que este principio afecta negativamente a la justicia tributaria de los estados, sobre todo en su modalidad integral y en referencia al IRPF. Si la base imponible de los contribuyentes se reduce con este método, el tipo de gravamen aplicable también será inferior, y significaría por consiguiente que los sujetos pasivos del impuesto no estarían tributando de acuerdo a su capacidad económica. Los obligados tributarios tendrían pues un gran incentivo a la exportación de actividades económicas o rentas en estados cuyos niveles de presión fiscal sean mínimos, perjudicando así a la fiscalidad del país de residencia. Para anular los efectos negativos de este primer mecanismo, se creó el método de exención con progresividad²⁵.

En función de sus circunstancias de cada estado, SÁNCHEZ GARCÍA, N. (2000: 8-9)²⁶ indica cuál sería el método óptimo a aplicar: si un país perteneciente a la Unión Europea firma un CDI con otro Estado miembro, se debería utilizar el mecanismo en su modalidad integral dado que la presión fiscal mencionada previamente sería contrarrestada, además de fomentar el intercambio económico interregional; en cambio, los CDIs firmados con el resto de estados deberían incluir la modalidad con progresividad, ya que éste frenaría el incentivo a invertir en paraísos fiscales únicamente por sus reducidos tipos impositivos.

3.3. OTROS MÉTODOS

Existen otra clase de mecanismos de eliminación de la doble imposición diferentes a los ya conocidos métodos de imputación y exención, y no incluidos en el MC OCDE, que aún así son utilizados por algunos estados en sus CDIs.

²⁴ Gómez de la Torre del Arco, M., *op. cit.*, 2016, p. 411.

²⁵ Sánchez García, N., *op. cit.*, 2000, p. 8.

²⁶ Sánchez García, N., *op. cit.*, 2000, pp. 8-9.

El método de deducción supone la consideración del impuesto extranjero como un gasto deducible de la renta global del contribuyente en el ordenamiento jurídico-fiscal de residencia. Esta deducibilidad se tramita en la base imponible del impuesto, y no en la cuota íntegra a diferencia del método de imputación²⁷.

En virtud del método de tipo impositivo especial, a las rentas extranjeras se les impondrá, como la misma denominación del concepto indica, un gravamen especial y propio establecido por el estado que aplique este mecanismo²⁸.

Ambos métodos se engloban dentro de las medidas unilaterales en materia tributaria, dado que no existe ninguna referencia a los mismos en los MC, y serán establecidos a voluntad de los estados.

4. LOS MODELOS DE CONVENIO

4.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Los MC sirven como guía o como prototipo de los futuros acuerdos bilaterales fiscales entre los estados contratantes. De esta forma, la armonización conseguida gracias al uso de esta plantilla es muy eficaz para la adopción y mejora de las negociaciones. No obstante, es importante destacar que los MC no se consideran normas vinculantes *per se*, ya que son simplemente documentos orientativos. Son los acuerdos bilaterales para corregir la doble imposición que se adopten y firmen entre estados los que vinculan a los mismos²⁹.

Muchos expertos analistas consideran que el convenio entre Reino Unido y Suiza en materia de sucesiones firmado en 1872 fue el primer acuerdo bilateral reconocido como antecedente del actual CDI. Sin embargo, la realidad fiscal internacional se remonta al siglo XX. La Sociedad de Naciones, en vista de la necesidad de establecer una solución al fenómeno de la doble imposición internacional, decidió por Resolución del

²⁷ Rubio Guerrero, J. J., *op. cit.*, 2001, p. 52.

²⁸ Sánchez García, N., *op. cit.*, 2000, p. 7.

²⁹ Pedrosa López, J.C. (2015): “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, en *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, agosto 2015, p. 704.

Consejo del 27 de octubre de 1920 crear un Comité Financiero que ahondase en la búsqueda de un MC armonizado³⁰. Así, este comité seleccionó a 4 expertos economistas para que estudiaran el mencionado asunto. También se creó un Comité Fiscal en el cual varios expertos en tributación de diferentes Estados miembros estudiarían los problemas de la fiscalidad internacional y la prevención de la evasión fiscal. Estos dos comités llegaron a la conclusión, en 1925, de que debía llevarse a cabo un reparto de competencias tributarias entre el país de residencia del contribuyente y el país de la fuente del objeto del tributo, a efectos de corregir la doble imposición fiscal. Se presentaron varios borradores de MC, pero ninguno de ellos fue aprobado salvo los MC de México y de Londres, creados en 1943 y 1946 respectivamente. Sin embargo, su aplicación no fue favorablemente aceptada³¹.

En definitiva, estos dos MC han trascendido en la historia fiscal internacional como antecedentes de los posteriores MC OCDE y MC ONU, siendo éstos últimos más reconocidos en el derecho tributario internacional.

Tras la Segunda Guerra Mundial, y con la creación de la OCDE, el estudio y perfección del MC siguió avanzando. Es en 1963 cuando se publicó el primer MC sobre la renta y el patrimonio que conoce una gran aceptación por parte del público internacional.

4.2. EL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS

El primer proyecto de CDI fue ordenado por la antigua Organización Europea de Cooperación Económica en 1958, institución que fue más tarde sustituida por la renombrada OCDE. A los 25 preceptos que ya contenía este borrador se sumaron 6 artículos más gracias a este organismo: el artículo 3 (sobre las definiciones generales), el artículo 13 (sobre las plusvalías), el artículo 26 (conteniendo el principio de intercambio de información), el artículo 27 (sobre las rentas de los funcionarios, consulares y diplomáticos, que ahora se recoge en el artículo 28) y finalmente las disposiciones finales de los artículos 30 y 31.

³⁰ Pedrosa López, J.C., *op. cit.*, 2015, p. 708.

³¹ Ribes Ribes, A., *op.cit.* 2003, p. 118-119.

De esta forma, nació el “*Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*” en 1963 a través del Comité de Asuntos Fiscales³². Fue tal su aceptación que incluso estados no pertenecientes al seno de la OCDE lo tomaron como referencia para sus negociaciones fiscales internacionales. Uno de los atributos más sobresalientes de este proyecto fueron los comentarios a cada uno de los artículos que lo componen, sirviendo de apoyo a la correcta interpretación y entendimiento de los CDIs. Otra de las características más notables y novedosas era su flexibilidad a la hora de eliminar la doble imposición, puesto que permitía elegir entre el método de imputación o el de exención según lo que mejor conviniese a los estados contratantes³³.

Sin embargo, este MC era todavía imperfecto, y necesitaba de una mejor precisión técnica y mayor adaptación a los fenómenos económicos que acontecían a lo largo del siglo: el nacimiento de nuevos sectores industriales y el auge de la globalización, que estrechaba las relaciones diplomáticas y comerciales entre los estados. Por estas razones se creó el MC OCDE de 1977, dejando atrás la denominación de “*Proyecto de Convenio*”³⁴.

A partir de entonces, se han ido publicando de manera constante varias modificaciones y actualizaciones del MC OCDE hasta 2017. El sucesor del MC OCDE de 1977 fue el del año 1992, que trajo consigo este dinamismo en cuanto a revisiones y actualizaciones de puntos específicos de los MC, debido a los cambios de la contextualización mundial, sin necesidad de revisar el documento por completo. La renovación del MC OCDE en 1995 se caracterizó por varias modificaciones formales en cuanto a la cláusula hermenéutica del MC y en los comentarios a los artículos del mismo.

El verdadero cambio ocurrió en el año 2000, dónde el novedoso MC OCDE de 29 de abril aportaba numerosas modificaciones materiales. Dentro del apartado de definiciones, se incluyeron los conceptos de “empresa” y “negocios”, que aunque no se consideren un añadido muy relevante, siempre ayudan a clarificar las interpretaciones del MC. Pero la reforma más trascendental fue la supresión del entonces artículo 14, que trataba sobre las rentas derivadas de los servicios personales independientes. Dada la

³² Ribes Ribes, A. *op. cit.*, 2003, p. 123.

³³ Ribes Ribes, A. *op. cit.*, 2003, p. 124.

³⁴ Pedrosa López, J.C., *op. cit.*, 2015, p. 706.

confusión que se producía al desconocer la ubicación de los rendimientos de este tipo de actividades, si se encontraban en mencionado artículo o en el artículo 7 (mirar Tabla nº1), se ha preferido considerar estas rentas como beneficios empresariales. A resultas de la desaparición de la antedicha disposición, el artículo 15, que versaba sobre los rendimientos del trabajo dependiente, ha sido pues corregido y se denomina actualmente “Rentas del trabajo”³⁵.

Con posterioridad a esta modificación, ha habido otras que carecen de relevancia material. Pero el MC OCDE de 2014 supuso un gran avance en cuanto a tecnología se refiere: constituyó un acercamiento a los conflictos digitales y de comercio electrónico. Desde entonces, las rectificaciones de éstos han sido meramente formales, basándose por ejemplo en la corrección de los comentarios hermenéuticos, con objeto de reducir confusiones.

4.3. OTROS CONVENIOS MODELO

El MC OCDE no es el único MC existente que sirva como guía del derecho tributario internacional. Prueba de ello son la MC ONU, el MC de la Comunidad Andina y el MC E.E.U.U.

La desaparición de la Sociedad de Naciones tras la Segunda Guerra Mundial, la posterior sustitución de la misma por las Naciones Unidas y la necesidad de velar por la paz y seguridad universal en aquella época dio lugar a la creación de la MC ONU. Su construcción fue aprobada por el ECOSOC en su Resolución 1273 de 4 de agosto de 1967, y fue finalmente publicado transcurridos 13 años. Los expertos economistas y fiscalistas que lo diseñaron fueron nombrados por el ECOSOC como “*Grupo ad hoc de Expertos sobre la cooperación internacional en cuestiones de tributación*”, y se encargarían de las actualizaciones necesarias del MC a la realidad económica y comercial mundial que aconteciese en los años posteriores, con objeto de proteger la fiscalidad internacional³⁶.

La MC ONU posee un artículo menos que el MC OCDE, eliminándose el artículo 29 sobre la “*extensión territorial*”, pero es similar al mismo en cuanto a su sección de

³⁵ Ribes Ribes, A. *op. cit.*, 2003, p. 197.

³⁶ Pedrosa López, J.C., *op. cit.*, 2015, p. 708.

Comentarios. Se podría decir que este MC intenta adaptar las necesidades de los estados contratantes desarrollados en la negociación con países en desarrollo, y viceversa. Tanto el MC OCDE como la MC ONU son considerados ambos los MC más extendidos del derecho tributario internacional para la elaboración de CDIs.

En contraposición al MC OCDE, centrado en responder a las necesidades de los estados industrializados, el MC de la Comunidad Andina del 1971 se centra en las demandas de aquellos países en vía de desarrollo. Este MC tiene su origen en el Pacto Andino de 1969, o también denominado Acuerdo de Cartagena, entre Bolivia, Perú, Chile, Colombia y Ecuador, que unía de forma diplomática y comercial a estos países como una organización de integración regional. Realmente se habla de dos tipos de MC multilaterales, uno que pretende corregir la doble imposición tributaria entre los Estados Miembros de dicho pacto y otro que pretende eliminar la que tendrían estos con otros países ajenos a la subregión³⁷.

Su estructura consta de 21 artículos divididos en cuatro capítulos. El MC de la Comunidad Andina no contiene ninguna disposición que trate los métodos de eliminación de la doble imposición, ni hace referencia a los principios básicos de todo CDI (no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información), lo cual puede causar a primera vista una consideración de guía incompleta. A diferencia del MC OCDE, el MC de la Comunidad Andina se centra en la fuente de obtención de la renta en lugar de abogar por el criterio de residencia. Muy pocos países latinoamericanos han suscrito su CDI siguiendo este MC: solamente el CDI entre Argentina y Bolivia ha sido redactado de esta forma, los demás estados de la región optaron por utilizar el MC OCDE. Ésta ha sido una de las principales razones por la cual su popularidad no ha sido tan notoria, además de la destacable deficiencia en la adaptación dinámica a las realidades económicas, políticas y comerciales del mundo. Así, los países miembros de el Grupo Andino decidieron optar por otros MC que satisficiesen sus necesidades fiscales de mejor manera³⁸.

Además de los analizados, existen algunos estados que elaboran sus propios MC particulares. Este es el caso de los E.E.U.U., el cual se ciñe a las relaciones fiscales entre ellos y los demás países.

³⁷ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, pp. 201-207.

³⁸ Pedrosa López, J.C., *op. cit.*, 2015, pp. 709-710.

5. LA INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

5.1. LOS CONFLICTOS DE INTERPRETACIÓN

5.1.1. La controversia entre las reglas de interpretación del convenio de Viena y el artículo 3.2 del convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

A pesar de guiarse por MC como el MC OCDE o el MC ONU, cada CDI tiene sus particularidades, de la misma manera que cada estado posee su propia normativa interna. Esta es una de las razones por las que surgen los conflictos de interpretación y posterior aplicación de los CDIs.

La interpretación es el “*proceso por el cual se determina el sentido de las diferentes normas y conceptos que se han de aplicar para la solución de una controversia*” (GRAGEDA NÚÑEZ, E. 2010: 56)³⁹. Los conflictos de interpretación ocurren pues cuando ambos estados contratantes entienden los conceptos introducidos en el CDI de manera distinta. Cuando esto ocurre, el artículo 3.2 del MC OCDE establece lo siguiente:

“Para la aplicación del convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio.”

Pero si en ésta tampoco existe una aclaración del término o el mismo es inexistente, el problema persiste. Por consiguiente, las Administraciones Tributarias, que son aquellas que interpretan las normas tributarias, tendrían, con gran dificultad, que analizar de forma exhaustiva este concepto, resultando en un proceso laborioso y lento que retrasaría la resolución del conflicto hermenéutico.

³⁹ Grageda Núñez, E. (noviembre 2010): “La interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación, el Modelo de la OCDE y sus comentarios”, en Revista de Derecho Económico Internacional, vol. 1 núm.1., p. 56.

Al considerarse los CDIs como tratados internacionales, los juristas entendieron que en caso de conflicto éstos deben encontrarse sujetos a las reglas interpretativas de carácter internacional contenidas en el CVSDT, lo cual reduciría la mencionada labor de las Administraciones Fiscales⁴⁰.

La regla general de interpretación se recoge en el artículo 31 de la Sección Tercera de la Parte III del CVSDT, y en su punto primero dice así:

“Un tratado internacional debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.”

De este precepto se desprende el criterio hermenéutico utilizado para la resolución de controversias, la buena fe. Esto supondría una prevalencia a la interpretación que mejormente se adecuase a los fines del tratado, y a equilibrar los intereses de ambos estados contratantes mediante su correcto cumplimiento. De esta forma, se evitaría que uno de los países obtuviese una ventaja interpretativa favorable por la existencia de conceptos vagos en el tratado internacional⁴¹.

En su segundo y tercer punto, pudiendo ser visualizados en el Anexo normativo de este trabajo, el artículo establece que la interpretación debe englobar todos los componentes del tratado (preámbulo, texto y anexos), incluyendo los acuerdos que se tomen posteriormente entre las partes, de forma que la misma no responda únicamente a aquellas disposiciones que son favorables para uno y/u otro estado. Juntado estos apartados, se sustrae la importancia del contexto como elemento interpretativo. Así, tanto la buena fe como el contexto son los dos criterios hermenéuticos establecidos por el CVSDT.

El artículo 32 del CVSDT expresa los medios de interpretación complementarios a la regla general en caso de que la expresión del artículo 31 “*sentido corriente*” no permita la clarificación del término o incluso lo oscurezca, tales como los borradores o las circunstancias de celebración del tratado, para evitar la arbitrariedad exegética (véase Anexo normativo).

⁴⁰ Grageda Núñez, E., *op. cit.*, 2010, p. 58.

⁴¹ Grageda Núñez, E., *op. cit.*, 2010, p. 60.

Por último, el CVSDT establece las normas interpretativas a seguir en caso de tratados redactados en varios idiomas en su artículo 33.

Ahora bien, estas reglas se contraponen con el mencionado artículo 3.2 del MC OCDE, e incluso algunos autores entienden que prima sobre éste dado que el cumplimiento del CVSDT es preceptivo para todo tratado internacional, mientras que los MC, tal y como mencionamos en los capítulos previos, pertenecen al denominado *soft law*⁴². El darle una mayor relevancia al artículo 3.2 del MC OCDE significaría vulnerar la jerarquía de las fuentes jurídicas internacionales, según la opinión de una gran mayoría de países. Sin embargo, algunos autores como CALDERÓN CARRERO, J. M. (2004: 171)⁴³ consideran que los CDIs son acuerdos internacionales especiales que por consiguiente necesitan normas especiales de regulación e interpretación como las recogidas en el MC OCDE, que prevalezcan sobre la legislación interna de los estados, sin que éstas tengan que coincidir necesariamente con las establecidas en el derecho internacional.

Finalmente, algunos expertos han analizado dentro del artículo 3.2 del MC OCDE la declaración “*a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*”, significando la anteposición del criterio interpretativo contextual sobre la legislación interna de cada estado. De esta forma, se observa que el contexto es el nexo de unión entre ambas disposiciones enfrentadas, perteneciendo pues a una misma esfera hermenéutica, y resolviendo –en parte– el conflicto de aplicación. Por consiguiente, el artículo 3.2 del MC OCDE se remitiría subsidiariamente a la regla general de interpretación del artículo 31 si así el contexto lo dispusiese⁴⁴.

5.1.2. La relevancia de los comentarios al modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

Como se ha expuesto anteriormente, el contexto como criterio interpretativo engloba a todos y cada uno de los apartados del CDI. En este sentido, se incluirían también los comentarios al MC OCDE.

⁴² Los MC no son normas vinculantes, los CDIs creados a partir de ellos sí.

⁴³ Citado por Grageda Núñez, E., *op. cit.*, 2010, p. 57.

⁴⁴ Teoría de Van der Bruggen, citada y comentada por Grageda Núñez, E., *op. cit.*, 2010, pp. 60.

Los comentarios a cada uno de los artículos del MC OCDE sirven como herramienta de apoyo hermenéutico a los estados contratantes que pretendan utilizar el MC OCDE como base de su CDI. Su mera pero extraordinaria creación por parte de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE ya refleja su importancia en el ámbito interpretativo de la tributación internacional.

Volviendo al análisis de las reglas de interpretación del CVSDT, el cuarto apartado del artículo 31 (véase Anexo normativo) establece que:

“Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

En este sentido, la gran parte de la doctrina entiende que los estados firmantes de un CDI basado en el MC OCDE escogen este formato debido a su voluntad de otorgar a las disposiciones de su acuerdo los significados ofrecidos por éste y sus comentarios, y no seguir las reglas internacionales de interpretación generales⁴⁵.

La jurisprudencia española se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la relevancia de los comentarios a la hora de interpretar los conceptos ambiguos de la legislación interna. La Sentencia del Tribunal Supremo 6206/1995 de 3 de junio de 2000 indica que los comentarios al MC OCDE obligan a los estados integrantes del CDI, dada la aceptación y firma del acuerdo que ellos mantienen, salvo que se realicen “reservas” a los artículos que deseen. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo 10106/2003 del 15 de octubre de 2009 se pronuncia sobre el asunto señalando que ante la falta de definición sobre un concepto formulado en la LIVA, ha de acudir a su contexto normativo, que sería en este caso el CDI firmado entre los dos estados de la controversia (España y Alemania en este caso)⁴⁶.

Sin embargo, apenas existen sentencias del Tribunal Supremo que se pronuncien sobre el uso de las reglas de interpretación del CVSDT en la actualidad. Aún cuando se hayan llegado a acuerdos sobre su uso en conjunto con otras normas, como hemos visto previamente, éstas se han ido considerando obsoletas con el paso del tiempo, otorgando una posición especial a las reglas contenidas en los MC como el MC OCDE. La opinión

⁴⁵ Serrano Antón, F. (2011): “La interpretación de los CDIs, el MC OCDE, y el Tribunal Supremo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 341-342, p. 142.

⁴⁶ Serrano Antón, F., *op. cit.*, 2011, p. 152.

de CALDERÓN CARRERO, J. M. (2019) ha ido tomando prestigio a día de hoy, suponiendo que los atributos particulares de los CDIs requieren de unas reglas a su vez especiales de interpretación, siendo las del CVSDT insuficientes para ese objetivo. Estas normas se calificarían pues de “*lenguaje fiscal internacional común*” (CALDERÓN CARRERO, J.M. et al., 2019: 60) para los CDIs, actuando de forma interrelacionada con la legislación interna de cada estado⁴⁷.

5.3. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

En el siglo anterior, aún cuando existían disposiciones hermenéuticas como las que hemos visto en el epígrafe previo y normas para eliminar la doble imposición en los CDIs, en ocasiones los estados seguían sin entenderse los unos a los otros y necesitaban de unas cláusulas que permitiesen el acuerdo entre ellos o la eliminación de los puntos que supusiesen una controversia. Todas estas cláusulas fueron agrupándose a lo largo de los años, hasta transformarse conjuntamente en el procedimiento amistoso del Proyecto de Convenio del año 1963, recogido en el artículo 25 del mismo⁴⁸ (véase Anexo normativo), y definido previamente en el título 2.2 de este trabajo. Con el paso del tiempo, este procedimiento se ha ido formando y mejorando gradualmente, convirtiéndose en el método extrajudicial suplementario de resolución de conflictos de doble imposición y de aplicación de los CDIs que hayan utilizado como base el MC OCDE⁴⁹.

El artículo 25 alude al procedimiento amistoso, pero lo divide en 3 tipos de procesos⁵⁰. En primer lugar, se refleja el procedimiento amistoso en sentido estricto, que supone la resolución de la controversia entre los particulares y los estados contratantes cuando el primero entienda que se le ha impuesto un gravamen que no es acorde con lo dispuesto en el correspondiente CDI, recogido en los puntos 1 y 2 del artículo 25. El catedrático MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2019: 890)⁵¹ lo denomina “*procedimiento*

⁴⁷ Calderón Carrero, J. M. y A. J. Martín Jiménez (2019): “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble imposición en el Ordenamiento español: naturaleza, efectos, interpretación e impacto del proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio Multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer, pp. 59-60.

⁴⁸ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 372.

⁴⁹ Martín Jiménez, A. J. (2019): “El procedimiento amistoso”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer, p. 887.

⁵⁰ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 374.

⁵¹ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 890.

amistoso para casos específicos". El siguiente es el procedimiento de consulta que permite la aclaración de interpretaciones confusas del CDI y aparece en la primera frase del punto tercero de la disposición, también denominado como "*procedimiento amistoso de carácter interpretativo*" (MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. 2019: 890). Por último, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2019: 890) denomina "*procedimiento de carácter legislativo*" a aquel que sirve para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el CDI de forma específica (tercer punto también, frase segunda). Este trabajo se centra sobre todo en el procedimiento amistoso de carácter interpretativo.

El estatus del procedimiento amistoso del artículo 25.3, frase primera, frente a las reglas generales de interpretación del CSVDT también supone una incertidumbre en la doctrina. Una gran mayoría de la misma entiende que el procedimiento amistoso puede englobarse en el artículo 31.3 del CSVDT, puesto que se trata de un "*acuerdo ulterior entre las partes*" tal y como expresa esta disposición. Otros, en cambio, entienden que solamente aquellos acuerdos que hubiesen seguido para su aprobación los procesos hermenéuticos establecidos en el derecho internacional público (es decir, en el CVSDT) pueden incluirse en dicho artículo. Adoptando la postura de RIBES RIBES, A. (2003: 385)⁵², considero que la primera tesis es la más acertada, puesto que afirmar la segunda supondría otorgar un abundante rigor a unos requisitos inexistentes en la disposición, eliminando la flexibilidad característica del procedimiento amistoso.

Otro problema interpretativo consiste en dilucidar la obligatoriedad o no del procedimiento hacia los estados contratantes y sus Administraciones. Principalmente, la mayoría doctrinal considera que este proceso es preceptivo para las autoridades y obligados tributarios, y que, una vez concertado, se incluirá en el derecho interno de los estados para su sometimiento. Otros opinaron en aquel entonces que al no existir pronunciamiento sobre el asunto por parte de los Comentarios del MC OCDE, debería entenderse este silencio de forma negativa, es decir, que esta clase de procedimientos no sean vinculantes. Son sobre todo los países anglosajones los que ostentaron este juicio⁵³. La OCDE, al constatar el crecimiento de este último juicio, articuló en el párrafo 54 de los Comentarios al MC OCDE la fuerza vinculante de estos procedimientos amistosos frente a las autoridades fiscales y contribuyentes una vez este haya sido publicado

⁵² Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 385.

⁵³ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 388.

oficialmente. Esta publicación es necesaria puesto que, sin ella, los funcionarios y particulares difícilmente conocerán de la existencia de dicho acuerdo⁵⁴.

En la actualidad reciente, el procedimiento amistoso ha sido objeto de desinterés y crítica por parte de la doctrina, expresando los numerosos problemas y dificultades que supone su aplicación. La insuficiencia de este método ha llevado a los expertos a crear nuevas herramientas de resolución de conflictos fiscales internacionales⁵⁵.

5.2. LA INSUFICIENCIA DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO. EL ARBITRAJE INTERNACIONAL

5.2.1. Causas de la insuficiencia del procedimiento amistoso

A pesar de las grandes ventajas que ofrece el procedimiento del artículo 25 del MC OCDE, las dificultades de su aplicación han surgido con el paso del tiempo y se han proyectado como fallas en el mismo, sustituyéndose lenta y gradualmente por alternativas más eficientes.

Una de las principales debilidades del procedimiento amistoso es la falta de solución ante las controversias sobre la doble imposición. Es decir, el procedimiento permite llegar a un acuerdo entre estados, pero sin que éste suponga necesariamente una resolución del perjuicio del contribuyente particular. Muchas veces estos se solucionan de manera unilateral, tal es el caso de la compañía farmacéutica GlaxoSmithKline, cuya controversia sobre la atribución de beneficios hacia uno de sus medicamentos, fabricado en Reino Unido pero comercializado en E.E.U.U., no pudo resolverse mediante acuerdo entre estos dos países, sino que fue necesario acordar de manera unilateral el pago del impuesto estadounidense correspondiente por parte de la compañía⁵⁶.

Muchos estados alegan que la duración del procedimiento amistoso es excesivamente larga, además de lenta, sobre todo para la incertidumbre que provoca al no siempre resultar en una solución bilateral como se ha comentado previamente. La flexibilidad del procedimiento es una herramienta de doble filo: puede verse como un reconocido mérito, pero a su vez la falta de control sobre el comienzo y finalización del

⁵⁴ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 933.

⁵⁵ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 373.

⁵⁶ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 937.

proceso consigue que la dilatación extrema del mismo perjudique a ambos estados y al obligado tributario⁵⁷.

Cada estado tiene un criterio distinto a la hora de revelar los acuerdos tomados en el procedimiento amistoso, lo que dificulta *per se* su publicación general y, en la mayoría de casos, el acuerdo permanece en el ámbito privado. Los expertos requieren de una homogeneidad expresa en la decisión de publicar los resultados del procedimiento amistoso en los comentarios al MC OCDE⁵⁸.

Por último, el contribuyente interviene generalmente de forma pasiva en el procedimiento amistoso, no pudiendo pues iniciarlo o cerrarlo cuando él lo considere conveniente, puesto que estas competencias son atribuidas a los estados. No obstante, la jurisprudencia española se ha pronunciado sobre el asunto controlando la discrecionalidad en la terminación del proceso.

5.2.2. El arbitraje internacional

Esta institución es, tal y cómo lo define el autor DÍEZ DE VELASCO, M. (2007)⁵⁹, *“un medio de solución de las diferencias entre sujetos internacionales en el que interviene un tercero independiente (órgano unipersonal o colegiado) al que las partes de mutuo acuerdo han investido de la facultad de adoptar, después de un procedimiento contradictorio, una decisión basada en Derecho y jurídicamente obligatoria para las mismas”*.

La primera aparición de este sistema data de 1899 con la Conferencia de Paz de la Haya, mediante la cuál se creó el Tribunal Permanente de Arbitraje en 1907, y trajo posteriormente consigo la creación de cláusulas de arbitraje en los acuerdos internacionales. Al margen del antedicho tribunal, existen otros órganos arbitrales más reconocidos actualmente como el TJUE⁶⁰.

En el MC OCDE, el arbitraje internacional viene regulado en el artículo 25, junto con el procedimiento amistoso, en el apartado quinto (véase Anexo normativo). Éste fue

⁵⁷ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 404.

⁵⁸ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 405.

⁵⁹ Citado por Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 422.

⁶⁰ Ribes Ribes, *op. cit.*, 2003, p. 423.

introducido en 2008, en fecha tardía, dado el continuo uso del procedimiento amistoso antes de la constatación de sus deficiencias. Las causas de su inclusión en el MC OCDE son las siguientes: los numerosos casos existentes sobre precios de transferencia no se resolvían por la larga dilación del procedimiento amistoso y por tanto era necesario instalar un sistema más eficaz al respecto, además de que el Convenio Europeo de Arbitraje 90/436/CEE sobre la eliminación de la doble imposición en materia de beneficios de empresas asociadas está siendo muy utilizado dentro de la UE, y se decidió por consiguiente incluir en el MC OCDE la cláusula arbitral para aportar más comodidad referencial a los estados, entre otras razones⁶¹.

Este artículo 25.5 señala el carácter subsidiario del arbitraje internacional cuando los estados no logren llegar a un acuerdo mediante el procedimiento amistoso, además de su consideración de “*fase intermedia*” del antedicho proceso. No se trata de un procedimiento independiente, sino que forma parte del procedimiento amistoso tanto para ser una alternativa al mismo como para considerarse una fase más. La resolución que dimanase del procedimiento arbitral se reflejará posteriormente en el acuerdo que firmen los estados, y se pondrá fin al procedimiento amistoso. Otra característica notable del arbitraje es su carácter no vinculante para el obligado tributario, es decir, que éste tiene derecho a rechazar la decisión final del procedimiento. Sin embargo, si resulta preceptivo para las autoridades competentes una vez que el obligado tributario inicie este proceso. Éstas toman el control de ambos procedimientos una vez iniciados, pero la voluntad de comenzar el procedimiento arbitral pertenece al contribuyente.

El arbitraje es un sistema independiente. A diferencia de otros tipos de arbitrajes, el mismo no toma como referencia la mejor propuesta ofrecida por las partes (llamado “*baseball arbitration*”⁶²), sino la interpretación conforme al contexto del artículo 3.2 del MC OCDE en conjunto con la normativa interna de los estados y los comentarios al MC OCDE, además de basarse en las reglas generales de interpretación del CVSDT de 1969, si así se requiriese. Sin embargo, el actual MC OCDE de 2017 introdujo una modificación importante con respecto a este punto, mediante la cual establecía el carácter subsidiario del procedimiento arbitral independiente frente al novedoso carácter principal del “*baseball arbitration*”⁶³.

⁶¹ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 938.

⁶² Es posible utilizar también esta opción, pero es subsidiaria al arbitraje independiente.

⁶³ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 941.

Los CDIs españoles que poseen cláusulas de arbitraje son, por el momento, solamente dos: Reino Unido y Suiza. Los nuevos CDIs con Japón y E.E.U.U. también la incluyen, pero estos aún no se encuentran en vigor, al igual que el CDI con México⁶⁴.

En conclusión, el arbitraje está introduciéndose gradualmente en la red española de CDIs de los estados contratantes que observan una gran ventaja en éste como medida de resolución de conflictos mejor que el procedimiento amistoso. La Acción 14 del novedoso plan BEPS, que trata sobre la mejora de efectividad de las herramientas de resolución de controversias, es la que ha fomentado el uso del arbitraje y su proliferación en los CDIs futuros que se firmen entre los estados. Muchos grandes países⁶⁵ ya se han comprometido a firmar CDIs que incluyan esta cláusula gracias a este proyecto de la OCDE, puesto en marcha desde el año 2013.

6. EL PROYECTO BEPS

6.1. INTRODUCCIÓN AL PROYECTO BEPS

En el contexto tributario actual, existe una evolución en la preocupación de las entidades internacionales. La inquietud que surge de este ámbito ya no es la doble imposición, sino la denominada doble no imposición, es decir, el aprovechamiento de lagunas o vacíos legales de los CDIs en materia de renta y patrimonio, o la reducción impositiva ilegal por el uso de esquemas de planificación fiscal abusivos. La causa principal de su nacimiento surge de la búsqueda constante por parte de las empresas multinacionales de beneficios en su tributación o de impuestos diferentes de aquel existente en el estado de residencia que supongan un gravamen menor, debido a vacíos legales tanto en los CDIs como en la normativa interna del segundo estado (paraísos fiscales).

Así pues, la OCDE, con el apoyo del G20, iniciaron el denominado proyecto BEPS, o erosión de la base imponible y traslado de beneficios, en 2013, con el objetivo de

⁶⁴ Martín Jiménez, A.J., *op. cit.*, 2019, p. 953.

⁶⁵ Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Eslovenia, España, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Reino Unido, Suecia y Suiza,

combatir las antedichas prácticas tributarias internacionales consideradas agresivas e ilegales⁶⁶.

La necesidad de una mayor cooperación entre estados para evitar estos métodos de elusión fiscal conllevaron la realización de un Plan de Acción por parte de la OCDE y el G20 (dentro del proyecto) con el fin de diagnosticar los problemas más relevantes de las BEPS. Este informe, igualmente elaborado en 2013, se compone de 15 medidas que pretenden frenar las acciones de la empresas multinacionales para evadir el pago de los impuestos correspondientes, mostradas todas ellas en la tabla n°2⁶⁷.

Tabla n°2: Medidas del Plan de Acción BEPS, actualizado a 2015

Número	Medida
Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
Acción 3	Reforzar las normas sobre el control de las empresas multinacionales
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por medio de la deducción de intereses y de otros pagos financieros
Acción 5	Combatir las prácticas fiscales perjudiciales
Acción 6	Impedir el abuso de los CDIs
Acción 7	Impedir la evitación deliberada del estatuto de establecimiento permanente
Acción 8 a 10	Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia correspondan con la creación de valor
Acción 11	Recopilación y evaluación de BEPS
Acción 12	Exigir a los obligados tributarios que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
Acción 13	Revisión de la documentación sobre precios de transferencia
Acción 14	Mejorar la efectividad de los mecanismos para la resolución de controversias
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral que mejore los CDIs bilaterales

Fuente: OCDE⁶⁸

El propio proyecto y los informes redactados se encuentran en constante evolución. Se trata de una medida muy atractiva para los estados, y está obteniendo apoyo de forma gradual por parte de organismos internacionales de gran envergadura tales como la ONU

⁶⁶ Gómez de la Torre del Arco, M., *op. cit.*, 2016, p. 409.

⁶⁷ Pastor Palomar, A. (2018): “La solución de controversias de doble imposición en España: una práctica convencional peculiar encaminada al arbitraje”, en *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 70/1, enero-junio 2018, Madrid, pp. 265.

⁶⁸ OCDE (2015): *Informes finales 2015*, París, Ediciones OCDE.

o la UE. Aunque ésta última no incluya en sus MC OCDE algunas de las cláusulas señaladas en el Plan de Acción, sí que admite la gravedad del problema y actúa por su cuenta elaborando su propio plan a través de la Comunicación de la Comisión Europea de 17 de junio de 2015 al Parlamento Europeo, sobre la creación de un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la UE. A partir de entonces, se han publicado varias directivas destinadas a la búsqueda de un “*sistema fiscal más armonizado, competitivo y equitativo*” (PASTOR PALOMAR, A. 2018: 266)⁶⁹.

Este título se va a centrar en las Acciones 14 y 15 del proyecto BEPS, dado el objetivo principal del estudio, para presentar las mejoras implementadas en los CDIs y en los procedimientos de resolución de bifurcaciones interpretativas.

6.2. ACCIÓN 15 DEL PLAN BEPS: EL CONVENIO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR DETERMINADAS MEDIDAS CONVENCIONALES FRENTE A LA EROSIÓN DE BASES IMPONIBLES Y LA TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS

Adoptado el 24 de noviembre de 2016 y firmado el 7 de junio de 2017 en la capital francesa, el CML es considerado actualmente como un auténtico y eficaz tratado en materia de derecho internacional⁷⁰. Se trata, en palabras de CALDERÓN CARRERO, J. M. y A. J. MARTÍN JIMÉNEZ (2019: 84)⁷¹, de “*un potente mecanismo de actualización de la red global de CDIs que pretende implementar un alineamiento coordinado de la misma con los nuevos estándares fiscales derivados del proyecto BEPS*”.

El ámbito de aplicación del CML se define por los estados firmantes del mismo, actualizando su red de CDIs únicamente con aquellos otros con los que hayan redactado un CDI según las pautas del MC OCDE o MC ONU, pero no con los tratados que hayan tomado como base el MC de la Comunidad Andina, entre otros. No es una herramienta de sustitución del CDI, sino complementaria al mismo, aplicándose conjuntamente con éste y modificándolo en las medidas sobre evasión fiscal y doble imposición. Dicho de otro modo, es un instrumento que actualizará, en su caso, las disposiciones de cada

⁶⁹ Pastor Palomar, A., *op. cit.*, 2018, p. 266.

⁷⁰ Pastor Palomar, A., *op. cit.*, 2018, p. 265.

⁷¹ Calderón Carrero y A. J. Martín Jiménez., *op. cit.*, 2019, p. 84.

CDI referidas a las Acciones 2, 6, 7, y 14 (véase tabla nº2) para mejorarlas, pero no tocará ninguna otra dada su calificación de CDI incompleto⁷².

En cuanto a la estructura del CML, se compone de 39 artículos divididos en 7 agrupaciones, denominadas “*partes*”, que se muestran en el Anexo 3 del presente trabajo.

Fueron 71 países los que firmaron por primera vez el CML en 2016. Actualmente, en 2019, la cifra ha aumentado a 84, y otros 6 planean proceder de igual manera. El ritmo de tramitación es igual de veloz que su divulgación, puesto que 15 países ya han ratificado el CML. No obstante, algunos países aún se reservan frente a algunas de las propuestas del mismo, lo que refleja una ligera pero persistente disonancia en el objetivo de armonizar la regulación tributaria internacional⁷³.

La ratificación en España del CML sigue tramitándose a día de hoy. La decisión de incluir este CDI en nuestro ordenamiento jurídico vino dada por un proceso *ad referendum* del Consejo de Ministros, el 13 de julio de 2018. El Consejo remitió finalmente lo dispuesto a las Cortes Generales, que autorizaron la voluntad del país de obligarse mediante este tratado. En cuanto la ratificación se haga eficaz, los efectos jurídicos que emanen del CML afectarán a todos los estados con los que España tenga CDI, y las prácticas abusivas por parte de las empresas multinacionales en el país serán controladas con gran eficiencia⁷⁴.

6.3. ACCIÓN 14 DEL PLAN BEPS: MEJORA DE LA EFECTIVIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS

El Plan de Acción BEPS ha supuesto un perfeccionamiento de los mecanismos de resolución de conflictos, tanto de la doble imposición como aquellos que brotan de la ambigua interpretación de los CDIs.

Tal y como se ha señalado en apartados anteriores, el procedimiento amistoso es una herramienta relevante de los CDIs en cuanto a resolución de conflictos se refiere. Esta Acción lo ha mejorado considerablemente, otorgando al contribuyente la potestad

⁷² Calderón Carrero y A. J. Martín Jiménez., *op. cit.*, 2019, p. 86.

⁷³ Calderón Carrero y A. J. Martín Jiménez., *op. cit.*, 2019, p. 84.

⁷⁴ Calderón Carrero y A. J. Martín Jiménez., *op. cit.*, 2019, pp. 84 y 89.

de presentar este procedimiento a cualquiera de los dos estados contratantes, y no únicamente a su estado de residencia como prevé el artículo 25 del MC OCDE. Sin embargo, España ha formulado una reserva ante esta novedad, expresando la voluntad de continuar con el sistema establecido de comunicación administrativa de inicio del procedimiento al otro estado⁷⁵.

En cuanto al arbitraje internacional, la Acción 14 ha permitido que su uso se amplifique considerablemente gracias a una gran novedad. Siguiendo la estructura del CML plasmada en el Anexo 3, el arbitraje internacional se extiende desde el artículo 16 al 26 en su parte VI, y, sólo en esta situación, la aceptación de ésta (artículo 16) sí que supone la sustitución completa de las disposiciones del CDI al respecto, y no la mera modificación, como ocurre en los demás casos. En el CML el arbitraje se regula con muchísimo más detalle que en el artículo 25.5 del MC OCDE y/o los Comentarios al mismo, aportando mayor seguridad jurídica y una alternativa posiblemente más deseable que el procedimiento amistoso⁷⁶.

⁷⁵ Martín Jiménez, A. J., *op. cit.*, 2019, p. 963.

⁷⁶ Martín Jiménez, A. J., *op. cit.*, 2019, p. 972.

7. CONCLUSIONES

En definitiva, del presente trabajo sobre los convenios internacionales para eliminar la doble imposición se pueden extraer las siguientes conclusiones:

I. La principal dificultad de los estados desde que la globalización se instaló en la economía mundial es la corrección de la doble imposición internacional, origen de la creación de los CDI y de los MC. Los MC se consideran la guía más completa y eficaz de aquellos estados que deseen someterse a un acuerdo para resolver el problema de la doble imposición. Estos, a pesar de no ser vinculantes, facilitan la redacción y firma del futuro CDI entre los países, que sí que tendrá eficacia obligatoria para los mismos. Establece la posibilidad de elegir los mecanismos de eliminación de la doble imposición que se prefieran, con inclusión o no de cláusulas especiales para evitar los inconvenientes que pueden ocasionar estas medidas, tales como la reducción de la inversión o la falta de libertad comercial entre países.

II. Sin embargo, establecer un acuerdo bilateral para eliminar la doble imposición supone en ocasiones la descoordinación o la existencia de puntos de conflicto entre los estados contratantes que conllevan a problemas de interpretación y aplicación de los CDI, cuyos procedimientos de resolución actuales son incapaces de resolver. Con el procedimiento amistoso, las autoridades competentes llegan a un acuerdo final que no siempre resuelve la cuestión de fondo (es decir, la corrección de la doble imposición), sino que ésta se solucionará mediante un acto unilateral de alguna de las partes. Asimismo, no existen procedimientos eficaces que resuelvan los problemas hermenéuticos dentro de los propios CDI, tales como el enfrentamiento de prevalencia entre las reglas generales de interpretación del CVSDT y las normas o Comentarios al MC OCDE. La doctrina y la jurisprudencia se pronuncian sobre estos asuntos para intentar llegar a un acuerdo interpretativo que favorezca a la comprensión de términos ambiguos: la relevancia de los Comentarios al MC OCDE es clara, puesto que los CDI se consideran tratados internacionales especiales que necesitan de normas hermenéuticas específicas; en todo caso, la legislación interna y las reglas generales de interpretación actuarán de forma interrelacionada con las anteriores si así se establece. Considero, además, personalmente la posibilidad de creación de un organismo internacional dedicado al control interpretativo y a la resolución de conflictos hermenéuticos de manera independiente.

III. En los últimos años, ha surgido en la fiscalidad internacional una nueva problemática que tratar: la doble imposición y la elusión fiscal. La OCDE quiso darle solución a la cuestión lo antes posible, y, gracias al apoyo del G20, surgió el proyecto BEPS. El mismo plantea una serie de Acciones que completan los CDIs en materia de evasión fiscal y planificación estratégica abusiva. Esta medida ha sido aclamada por la gran mayoría de estados, que ya han implementado en su ordenamiento jurídico sus disposiciones y/o están en proceso de ratificación. Una gran novedad de este proyecto es el CML, que supone la existencia de, como su propio nombre indica, un CDI multilateral vinculante para todos los estados contratantes y no un MC bilateral como los que llevaba creando y actualizando la OCDE. El CML se decanta por el arbitraje internacional como resolución principal de conflictos entre estados, ofreciendo una gran cantidad de artículos al mismo, y dando la opción a los estados contratantes de aceptar en sus CDIs esta amplia regulación sí así desean resolver sus controversias. Aún así, el procedimiento amistoso también ha conocido ciertas mejoras y sigue utilizándose en el panorama internacional, pero el arbitraje parece ser la mejor opción en el futuro cercano dada las fallas del anterior.

IV. Se puede afirmar pues que la OCDE comprende el contexto internacional actual y se adapta al mismo, tomando la iniciativa en la creación de medidas contra la doble imposición, la doble no imposición y la evasión de impuestos, aunque aún le quede un largo camino en la búsqueda de un sistema fiscal de resolución de conflictos armonizado.

8. BIBLIOGRAFÍA

1. Abeniacar Arias, P. (2008): “Sobre el Reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los Convenios para evitar la doble imposición”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, vol.21-2008, pp. 79-83.
2. Calderón Carrero, J. M. (2019): “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble imposición en el Ordenamiento español: naturaleza, efectos, interpretación e impacto del proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio Multilateral frente a la erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer, pp. 31-130.
3. Rubio Guerrero, J. J. (2001): “Los Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, en T. Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 37-68.
4. Cubero Truyo, A.M. (2003): *Convenios de Doble Imposición*, Valencia, Tirant lo Blanch Textos Legales.
5. Gómez de la Torre del Arco, M. (2016): “El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLIX (nº49), pp. 403-424.
6. Grageda Núñez, E. (noviembre 2010): “La interpretación de los Tratados para evitar la doble tributación, el Modelo de la OCDE y sus comentarios”, en *Revista de Derecho Económico Internacional*, vol. 1 núm.1., pp. 51-75. Disponible en: http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION_DE_TRATADOS_PARA_EVITAR_LA_DOBLE_TRIBUTACION.pdf. [Consulta: 15-11-2019].
7. Herrera Molina, P.M. (2009): *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
8. Martín Jiménez, A. J. (2019): “Procedimiento amistoso”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer, pp. 887-976.

9. Medina Cepero, J.R. (2003): *Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal*, Barcelona, Difusión Jurídica y Temas de Actualidad.
10. Pastor García-Moreno, M. (2001): “Los Convenios de doble imposición”, en T. Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 69-86.
11. Pastor Palomar, A. (2018): “La solución de controversias de doble imposición en España: una práctica convencional peculiar encaminada al arbitraje”, en *Revista Española de Derecho Internacional*, vol. 70/1, enero-junio 2018, Madrid, pp. 261-284.
12. Pedrosa López, J.C. (2015): “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el Modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, en *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, agosto 2015, pp. 701-716.
13. Ribes Ribes, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional, interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas.
14. Romero Flor, L.M. (2007): *Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos* [en línea], Universidad de Castilla-La Mancha, Centro Internacional de Estudios Fiscales.
15. Sánchez García, N. (2000): “la Doble Imposición Internacional”, *Revista de treball, economia i societat*, N°16, pp. 25-40.
16. Serrano Antón, F. (2011): “La interpretación de los CDI, el MC OCDE, y el Tribunal Supremo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 341-342, pp. 127-158.

9. ANEXOS

9.2. ANEXO 1 – CDIS SUSCRITOS POR ESPAÑA⁷⁷

Convenios	Firma	BOE	Entrada en vigor
Albania	2/7/2010	15/3/2011	4/5/2011
Alemania	5/12/1968	8/4/1968	14/3/1968
	3/2/2011	30/7/2012	18/10/2011
Andorra	8/1/2015	7/12/2015	26/2/2016
Arabia Saudí	19/6/2007	14/7/2008	1/10/2008
Argelia	7/10/2002	22/7/2005	6/7/2005
Argentina	21/7/1992	9/9/1994	28/7/1994
	11/3/2013	14/1/2014	1/1/2013
Armenia	16/12/2012	17/4/2012	21/3/2012
Australia	24/3/1992	29/12/1992	10/12/1992
Austria	20/12/1966	6/01/1968	1/1/1968
Azerbaiyán	1/3/1985	22/9/1986	7/8/1986
Barbados	1/12/2010	14/9/2011	14/10/2011
Bélgica	14/6/1995	4/7/2003	25/6/2003
Bielorrusia ⁷⁸	1/3/1985	22/9/1986	7/8/1986
Bolivia	30/6/1997	10/12/1998	23/11/2000
Bosnia-Herzegovina	5/2/2008	5/11/2010	4/1/2011
Brasil	14/11/1974	31/12/1975	3/12/1975
Bulgaria	6/3/1990	12/7/1991	14/6/1991
Cabo Verde	5/6/2017	7/9/2018 ⁷⁹	
Canadá	23/11/1976	6/2/1981	26/12/1980
Catar	10/9/2015	15/12/2017	6/2/2018
República Checa	8/5/1980	14/7/1981	5/6/1981
Chile	7/7/2003	2/2/2004	23/12/2003

⁷⁷ Calderón Carrero y A. J., Martín Jiménez, *op. cit.*, 2019.

⁷⁸ Los CDIs firmados entre España y la URSS se encuentran en vigor para aquellos Estados que pertenecieron en su día a la URSS, salvo para aquellos que tienen CDI propio. Este CDI ya no es efectivo para Armenia, Azerbaiyán, Georgia, Moldavia, Kazajstán y Uzbekistán.

⁷⁹ Publicación en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG).

China	22/22/1990	25/6/1992	20/5/1992
Chipre	14/2/2013	26/5/2014	28/5/2014
Colombia	31/3/2005	28/10/2008	23/10/2008
Corea del Sur	17/1/1994	15/12/1994	21/11/1994
Costa Rica	4/3/2004	01/01/2011	15/12/2010
Croacia	19/5/2005	23/5/2006	20/04/2006
Cuba	3/2/1999	10/1/2001	21/12/2000
Dinamarca ⁸⁰	3/7/1972	28/1/1974	20/6/1973
Ecuador	20/5/1991	5/5/1993	19/4/1993
EE.UU.	22/2/1990	22/12/1990	21/11/1990
Egipto	10/6/2005	11/7/2006	28/5/2006
El Salvador	7/7/2008	5/6/2009	13/8/2009
Emiratos Árabes Unidos	5/3/2006	23/1/2007	2/4/2007
Eslovaquia	8/5/1980	14/7/1981	5/6/1981
Eslovenia	23/5/2001	28/6/2002	19/3/2002
Estado de Catar	10/9/2015	15/12/2017	6/2/2018
Estonia	3/9/2003	3/2/2005	28/12/2014
Filipinas	14/3/1989	15/12/1994	12/9/1994
Finlandia	15/11/1967	11/12/1968	30/10/1968
	15/12/2015	29/5/2018	27/7/2018
Francia	10/10/1995	12/6/1997	1/7/1997
Georgia	1/3/1985	1/6/2011	7/8/1986
	7/6/2010	1/6/2011	1/7/2011
Grecia	4/12/2000	2/10/2002	21/8/2002
Hong Kong	1/4/2011	14/4/2012	13/4/2012
Hungría	9/7/1984	24/11/1987	20/5/1987
India	8/2/1993	7/2/1995	12/1/1995
Indonesia	30/5/1995	14/1/2000	20/12/1999
Irán	19/7/2003	2/10/2006	30/1/2006
Irlanda	10/2/1994	27/12/1994	21/11/1994
Islandia	22/1/2002	18/10/2002	2/8/2002

⁸⁰ Denuncia del CDI por parte de Dinamarca en 2008.

Israel	30/11/1999	10/1/2001	20/11/2000
Italia	8/7/1977	22/12/1980	14/11/1980
Jamaica	8/7/2008	12/5/2009	16/5/2009
Japón	13/2/1974	2/12/1974	20/11/1974
Kazajstán	2/7/2009	3/6/2011	18/8/2011
Kirguizistán	1/3/1985	22/9/1986	7/8/1986
Kuwait	26/5/2008	5/6/2013	19/7/2013
Letonia	4/9/2003	10/1/2005	14/12/2004
Lituania	22/7/2003	2/2/2004	26/12/2003
Luxemburgo	3/6/1986	4/8/1987	16/05/1987
Macedonia	20/6/2005	3/1/2006	1/12/2005
Malasia	24/5/2006	13/2/2008	28/12/2007
Malta	8/11/2005	7/9/2006	12/9/2006
Marruecos	10/7/1978	22/5/1985	19/5/1985
México	24/7/1992	27/10/1994	6/10/1994
Moldavia	8/10/2007	11/4/2009	30/9/2009
Nigeria	23/6/2009	13/4/2015	5/6/2015
Noruega (Renegociado)	6/10/1999	10/1/2001	18/12/2000
Nueva Zelanda	28/7/2005	11/10/2006	31/7/2006
Omán	30/4/2014	8/9/2015	19/9/2015
Pakistán	2/6/2010	16/5/2011	18/5/2011
Panamá	7/10/2010	4/7/2011	25/7/2011
Polonia	15/11/1979	15/6/1982	6/5/1982
Portugal (Renegociado)	26/10/1993	7/11/1995	28/6/1995
Reino Unido (Renegociado)	21/10/1975	18/11/1976	25/11/1976
	14/3/2013	15/5/2014	12/6/2014
República Dominicana	16/11/2011	2/7/2014	25/7/2014
Rumanía (Renegociado)	24/5/1979	2/10/1980	28/6/1980
Rusia	16/12/1998	6/7/2000	13/6/2000
Senegal	5/12/2006	29/12/2014	22/10/2014
Serbia	9/3/2009	25/1/2010	28/3/2012
Singapur	13/4/2011	11/1/2012	2/2/2012

Sudáfrica	23/6/2006	15/2/2008	28/12/2007
Suecia	16/6/1976	22/1/1977	21/12/1976
Suiza	26/4/1966	3/3/1967	2/2/1967
Tailandia	14/10/1997	9/10/1998	16/9/1997
Tayikistán	1/3/1985	22/9/1986	7/8/1986
Trinidad y Tobago	27/2/2009	8/12/2009	28/12/2009
Túnez	2/7/1982	3/3/1987	14/2/1987
Turquía	5/7/2002	19/1/2004	18/12/2003
Ucrania	1/3/1985	22/9/1986	7/8/1986
Uruguay	9/10/2009	12/4/2011	2/4/2011
Uzbekistán	8/7/2013	10/9/2015	19/9/2015
Venezuela	8/4/2003	15/6/2004	29/4/2004
Vietnam	7/3/2005	10/1/2006	22/12/2005

9.2. ANEXO 2 – ANEXO NORMATIVO

9.2.1. Reglas generales de interpretación de tratados internacionales. Artículos 31 y 32 del CVSDT de 1969.

“31. Regla general de interpretación.

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos;

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.”

“32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

9.2.2. Artículo 25 del MC OCDE sobre la Renta y Patrimonio

“1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres

años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolverla cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de tres años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.”

9.3. ANEXO 3 – ESTRUCTURA DEL CONVENIO CML⁸¹

Partes	Número de artículo	Disposición
Parte I, sobre el ámbito e interpretación de términos	Artículo 1	Ámbito de aplicación
	Artículo 2	Interpretación de términos
Parte II, sobre los mecanismos híbridos	Artículo 3	Entidades transparentes
	Artículo 4	Entidades con doble residencia
	Artículo 5	Aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición
Parte III, sobre la utilización abusiva de los tratados	Artículo 6	Objeto de los CDIs comprendidos
	Artículo 7	Medidas para impedir el uso abusivo de los CDIs
	Artículo 8	Operaciones con dividendos
	Artículo 9	Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles
	Artículo 10	Normas antiabuso para los establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones
	Artículo 11	Aplicación de los CDIs para restringir el derecho de una de las partes al sometimiento impositivo de sus residentes
Parte IV, sobre la elusión del estatus de establecimiento permanente	Artículo 12	Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente por acuerdos de comisión y estrategias similares
	Artículo 13	Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente por exenciones de actividades específicas
	Artículo 14	Fragmentación de contratos
	Artículo 15	Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa
Parte V, sobre la mejora de los mecanismos de resolución de controversias	Artículo 16	Procedimiento amistoso
	Artículo 17	Ajustes correlativos
Parte VI, sobre el arbitraje	Artículo 18	Opción de aplicación de la Parte VI del CML
	Artículo 19	Arbitraje obligatorio y vinculante
	Artículo 20	Designación de los árbitros
	Artículo 21	Confidencialidad de los procedimientos arbitrales
	Artículo 22	Resolución del caso previa a la conclusión del arbitraje
	Artículo 23	Tipo de procedimiento arbitral
	Artículo 24	Acuerdo sobre una resolución distinta
	Artículo 25	Costes del procedimiento arbitral
Artículo 26	Compatibilidad	

⁸¹ OCDE (2016): *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, París, Ediciones OCDE.

Parte VII, sobre las disposiciones finales	Artículo 27	Firma y ratificación, aceptación o aprobación
	Artículo 28	Reservas
	Artículo 29	Notificaciones
	Artículo 30	Modificaciones posteriores de los CDIs comprendidos
	Artículo 31	Conferencia de Partes
	Artículo 32	Interpretación e implementación
	Artículo 33	Modificación
	Artículo 34	Entrada en vigor
	Artículo 35	Fecha de efectos
	Artículo 36	Fecha de efectos de la VI Parte
	Artículo 37	Desistimiento
	Artículo 38	Relación con los Protocolos
	Artículo 39	Depositario